



DECIZIA nr.199/31.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, asupra contestației înregistrată sub nr..../04.03.2011, formulată împotriva Deciziei de impunere nr....31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../31.01.2011, comunicate petentei la data de 07.02.2011, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, este legal investită să soluționeze cauza.

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../04.03.2011, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MS/31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, invocând următoarele:

- în cuprinsul actului de control, o serie de facturi înregistrate în evidența contabilă reprezentând aprovizionări de mărfuri (fructe și legume) de la S.C. S.R.L. din București, S.C. S.R.L. din București și S.C. S.R.L. din loc., jud. Ilfov, au fost considerate nedeductibile fiscal atât din punct de vedere al T.V.A. cât și al impozitului pe profit deoarece, respectivii furnizori, în conformitate

cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.134/2008, nr.1167/2009 și nr.20/2010, au fost declarați inactivi;

- luând legătura cu societățile respective, care sunt furnizorii săi curenți, a constatat că aceștia nu aveau cunoștința de faptul că au fost declarați inactivi. A solicitat furnizorilor să se deplaseze la administrațiile financiare de care aparțin pentru a-și lămurii situația, întrucât dâșii aveau obligația colectării TVA. În urma demersurilor întreprinse de aceștia, s-a constatat că declararea lor ca inactivi a fost o eroare materială, direcțiile generale ale finanțelor publice competente emițând înscrisuri în acest sens;

- în ceea ce privește înregistrările efectuate în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri", precum și în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", acestea sunt contravaloarea unor bilete de avion și taxele de aeroport achitate pentru administratorul societății și pentru angajații acesteia, documentele legale de justificare fiind factura de plată a biletelor de avion care sunt nominale, deoarece societatea a suportat doar aceste cheltuieli, nu și cazarea sau diurna;

- deplasările efectuate au legătură cu activitatea economică desfășurată de societate și au fost efectuate în scopul găsirii unor furnizori externi direcți pentru achiziționarea mărfurilor la preț de producător, fără alți intermediari, în vederea majorării profitului firmei;

- în luna martie 2009, S.C. S.R.L. a emis factura nr..../30.03.2009 în valoare de lei către FPF din Italia, reprezentând fructe și legume, livrări înregistrate și declarate ca fiind livrări intracomunitare de bunuri. Factura emisă conține informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru. În ceea ce privește documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, acesta nu a fost returnat de transportator, prin urmare nu este culpa societății.

B) Urmare a controlului fiscal efectuate de organele de specialitate din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală, la **S.C. ... S.R.L. din Tg.Mureș**, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS .../31.01.2011 și Decizia de impunere nr.../31.01.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, în care sunt redată următoarele constatări:

1. Impozit pe profit

a) În perioada ianuarie 2009 - iunie 2010, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă, în baza facturilor prezentate analitic în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, aprovizionări de mărfuri (fructe și legume) de la furnizorii S.C.... ... S.R.L. din București și S.C. S.R.L. din loc., jud. Ilfov, contribuabili care, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.134/2008, nr.1167/2009 și nr.20/2010, au fost declarați inactivi (tabelul cuprinzând datele de identificare ale societăților de mai sus sunt prezentate în anexa nr.4 la raportul de inspecție fiscală).

Darea în consum și înregistrarea pe cheltuieli cu mărfurile (cont 607) a bunurilor aprovizionate cu aplicarea regimului de deductibilitate fiscale are drept consecință diminuarea bazei impozabile și, implicit, a impozitului pe profit aferent.

Organele de inspecție fiscală au reținut că S.C. S.R.L. nu a ținut cont de prevederile art.3 alin.(1) și (2) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/21.07.2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, respectiv nici de prevederile art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin modalitatea în care a procedat, organele de control au concluzionat că societatea verificată nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele precizate anterior, organele de control au concluzionat faptul că aceste cheltuieli cu mărfurile în sumă totală de lei, achiziționate de la contribuabili declarați inactivi, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, motiv pentru care au stabilit în sarcina societății verificate impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (..... lei x 16%), alocat pe perioade fiscale după cum este prezentat în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

b) În perioada verificată, unitatea a înregistrat în contul 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", precum și în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe", contravaloarea unor bilete de avion și taxele de aeroport achitate pentru persoanele fizice, și, în baza următoarelor facturi emise, scutite de taxa pe valoarea adăugată:

- factura nr...../14.04.2009 emisă S.C. S.R.L. în valoare de lei reprezentând "contravaloare bilet avion destinația Spania Madrid, Malaga, Madrid, taxa tranzacție bilet avion și taxe bilet avion";

- factura nr...../14.05.2009 emisă de S.C.S.R.L., în valoare de..... lei, reprezentând "bilet extern Otopeni - Istanbul, taxe bilet avion";

- factura nr...../05.07.2010 emisă de S.C. Air S.R.L., în valoare de lei, reprezentând "bilet extern";

- factura nr...../19.07.2010 emisă de S.C. S.R.L. în valoare de lei, reprezentând "bilet extern".

Cheltuielile respective, în sumă totală de lei, au fost considerate de către societate deductibile fiscal la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 și trimestrului III 2010, fără însă a prezenta documente justificative (ordine de deplasare), așa cum rezultă din Nota explicativă dată de administratorul societății dl. (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală), pentru deplasările efectuate de administratori sau personalul angajat al societății.

Întrucât societatea verificată nu a prezentat documente legale care să justifice înregistrarea pe cheltuieli deductibile deplasările efectuate, ori, să justifice că urmare a deplasărilor efectuate ar fi fost realizate operațiuni economice care să aibă legătură cu activitatea economică a societății, organele de inspecție fiscală au concluzionat că a fost influențat rezultatul fiscal înregistrat de unitate cu suma de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .. lei (... lei x 16% = ... lei aferente trimestrului II 2009 + lei aferente trimestrului III 2010).

În consecință, având în vedere deficiențele prezentate mai sus la lit.a) și lit.b), impozitul pe profit stabilit suplimentar este în sumă totală de ... lei (..... lei + lei), aferent căruia organele de control au stabilit majorări de întârziere în sumă totală de lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală.

2. Taxa pe valoarea adăugată

a) Deficiența constatată la Cap.III lit.a) referitoare la impozitul pe profit din raportul de inspecție fiscală, are efect și în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care furnizorii S.C. S.R.L. au fost declarați inactivi în baza prevederilor Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr.134/2008, nr.1167/2009, respectiv nr.20/2010, care, odată intrați în starea de inactivitate, nu mai au dreptul să emită documente, emiterea acestora cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, autorizarea de funcționare a acestora fiind de drept.

Prin anularea codului de înregistrare în scopuri de T.V.A. a furnizorilor, în baza art.153 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu mai poate fi îndeplinită condiția de exercitare, de către beneficiar, a dreptului de deducere, prevăzut la art.146 alin.(1) lit.a) din actul normativ anterior menționat.

În situația dată, întrucât societatea verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile în cauză (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), emise de contribuabili inactivi menționați, cu ocazia controlului s-a procedat la efectuarea corecțiilor aferente, rezultatele concretizându-se în stabilirea unei obligații suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată în cuantum de lei.

b) În luna martie 2009, S.C. S.R.L. a emis factura nr...../30.03.2009 în valoare de lei (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) către FPF Import Export din Italia (IT), reprezentând fructe și legume livrări considerate, înregistrate și declarate ca fiind livrări intracomunitare de bunuri.

Pentru factura emisă în luna martie 2009, societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) din O.M.F.P. nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art. 144¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind o condiție imperativă pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată.

În condițiile arătate, organele de inspecție fiscală concluzionează că unitatea nu poate beneficia de scutire de taxa pe valoarea adăugată, astfel că, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit în sarcina unității obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei (..... lei x 19%) aferentă bunurilor în cauză, pentru care unitatea nu a putut face dovada scutirii de TVA.

În consecință, având în vedere deficiențele prezentate mai sus la lit.a) și lit.b), taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar este în sumă totală de lei (..... lei + lei), aferent căruia organele de control au stabilit majorări de întârziere în sumă totală de lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală.

C) Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de..... lei și accesoriile aferente în sumă de lei, precum și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei

În fapt, în perioada ianuarie 2009 - iunie 2010, S.C. ... S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturile prezentate analitic în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, reprezentând aprovizionări de mărfuri constând în fructe și legume în valoare totală de lei și a dedus T.V.A. aferentă în sumă totală de lei, de la furnizorii S.C. S.R.L. din București, S.C. S.R.L. din București, respectiv S.C. S.R.L. din loc., jud. Ilfov, după cum urmează:

- în perioada 30.11.2009 - 28.06.2010, S.C..... S.R.L. a achiziționat mărfuri de la S.C. S.R.L. în valoare totală de lei și T.V.A. aferentă în sumă de lei;

- în perioada 04.02.2010 - 24.03.2010, S.C. ... S.R.L. a achiziționat mărfuri de la S.C. S.R.L. în valoare totală de ... lei și T.V.A. aferentă în sumă de ... lei;

- în luna august 2009, S.C. S.R.L. a achiziționat mărfuri de la S.C. S.R.L. în valoare totală de ... lei și TVA aferentă în sumă de ... lei.

La control, organele de inspecție fiscală au constatat că furnizorii de mărfuri constând în fructe și legume, respectiv S.C..... S.R.L. din București, S.C. S.R.L. din loc., jud. Ilfov și S.C. S.R.L. din București, au fost declarați inactivi, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.134/2008, nr.1167/2009 și nr.20/2010 pentru aprobarea listei contribuabililor inactivi și a listei contribuabililor reactivați.

Având în vedere prevederile art.3 alin.(1) și alin.(2) și art.4 alin.(1) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.r) și art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și faptul că înregistrarea pe cheltuieli a bunurilor în cauză s-a efectuat în perioada ianuarie 2009 - iunie 2010, cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent perioadei verificate, stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de lei.

Totodată, având în vedere faptul că, potrivit prevederilor legale anterior menționate, de la data declarării ca inactivi contribuabilii nu mai au dreptul de a emite documente, emiterea documentelor fiscale cu încălcarea interdicției nemaiproducând efecte juridice din punct de vedere fiscal, întrucât autorizarea de funcționare a acestora este suspendată de drept, nu mai poate fi îndeplinită condiția de exercitare, de către beneficiar, a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, prevăzut la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care, organele de control stabilit suplimentar și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, înscrisă în facturile emise de cele trei societăți declarate inactive.

Pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar în sumele mai sus menționate, cu ocazia controlului au fost calculate accesoriile aferente

impozitului pe profit în sumă de lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat în anexele nr.5 și nr.8 la raportul de inspecție fiscală.

Prin contestația formulată petenta susține că, întrucât furnizorii săi nu aveau cunoștință de faptul că au fost declarați inactivi, le-a solicitat să se deplaseze la organul fiscal de care aparțin pentru a lămuri situația. Mai menționează faptul că, în urma demersurilor întreprinse, s-a constatat că declararea lor ca inactivi a fost o eroare materială, direcțiile generale ale finanțelor publice competente emițând înscrisuri în acest sens, pe care le-a anexat la dosarul cauzei.

În drept, în ceea ce privește impozitul pe profit, la art.3 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin.(1) nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal”,

iar potrivit art.4 alin.(1) din același act normativ,

“Pe perioada stării de inactivitate ... oricare dintre avizele, autorizațiile, licențele, acordurile și orice alte acte în baza cărora contribuabilii inactivi sunt autorizați să funcționeze sau să desfășoare diverse activități economice se suspendă de drept”.

Astfel, prin prevederile legale citate legiuitorul a statuat faptul că, un contribuabil inactiv nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte formulare tipizate cu regim special, iar dacă totuși întocmește aceste documente, ele nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

Totodată, la art.6 alin.(5) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut faptul că ***“După reactivarea unui contribuabil declarat inactiv, restricțiile prevăzute în art. 3 încetează începând cu data publicării ordinului de reactivare în Monitorul Oficial al României, Partea I.”***

Potrivit art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “[...] **nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi va fi publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, și va fi adusă la cunoștință publică, în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin**”.

Din analiza documentelor anexate în copie la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- potrivit datelor furnizate de site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, S.C. S.R.L. este societate inactivă începând cu data de **11.06.2009**, S.C. S.R.L. este societate inactivă începând cu data de **27.01.2010**, iar S.C. S.R.L. a devenit societate inactivă la data de **26.02.2008**;

- prin adresa nr..../15.10.2010, D.G.F.P. Ilfov comunică d-lui, în calitate de administrator al S.C. S.R.L., faptul că, urmare acțiunii de verificare la S.C. S.R.L., cu sediul social declarat în loc., str., nr....., jud. Ilfov, s-a constatat că această societate a fost inclusă în lista contribuabililor inactivi dintr-o eroare materială, prin urmare s-a transmis adresa privind includerea societății pe lista privind scoaterea din evidență a contribuabililor declarați inactivi ca urmare a unei erori materiale;

- prin adresa nr..../25.02.2011, D.G.F.P. București - Adiministrația Finanțelor Publice Sector 6, comunică S.C. S.R.L., faptul că a fost propusă pentru reactivare în data de 04.01.2011, întrucât și-a îndeplinit obligațiile declarative. Totodată, organul fiscal menționează că societatea figurează în anexa care face parte din O.P.A.N.A.F. nr..../18.02.2011, prin care se aprobă lista contribuabililor reactivați, ordin ce a intrat în vigoare în termen de 15 zile de la data publicării pe pagina de internet și afișării la sediul A.N.A.F., conform legii, respectiv la data de 04.03.2011;

- tot potrivit datelor furnizate de site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, S.C. S.R.L. a fost reactivată începând cu data de **07.03.2011**, S.C..... S.R.L. a fost reactivată începând cu data de **05.04.2011**, iar S.C..... S.R.L. încă figurează ca fiind societate inactivă începând cu data de **26.02.2008**. Tot din informațiile existente la dosarul cauzei, se reține că doar S.C. S.R.L. a fost reînregistrată în scopuri de TVA începând cu data de **01.05.2011**, ceilalți doi furnizori, la data emiterii prezentei, nefiind încă reînregistrați în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

În consecință, din datele înscrise în documentele existente la dosarul cauzei, precum și din cuprinsul ordinelor invocate în speță, rezultă faptul că S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. au fost scoase din starea de inactivitate și reactivate începând cu luna martie, respectiv aprilie 2011, prin urmare ulterior perioadei supuse verificării în cauză. S.C. S.R.L. încă figurează ca și societate inactivă.

În cauză se rețin și cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare, transmis cu adresa nr..../14.03.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../14.03.2011, după cum urmează:

"Conform Listei contribuabililor inactivi actualizată la data de 18.02.2011, la poziția 84347 figurează S.C..... S.R.L. având sediul social în București, sector ..., str. ..., nr..., Bl. Td., sc....., et....., ap....., care a fost declarată inactivă prin O.P.A.N.A.F. nr.1167/2009 publicat în Monitorul Oficial din 29.05.2009, data inactivării fiind data intrării în vigoare a ordinului, respectiv la 15 zile de la data publicării; conform bazei de date a A.N.A.F., societatea a fost declarată inactivă din data de 11.06.2009, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Cât privește celelalte două societăți, respectiv S.C. S.R.L. cu sediul social în București, sector 2, Sos. ..., nr....., Bl. ..., Sc..., Et....., Ap....B și S.C. S.R.L.

cu sediul în jud. Ilfov, Com., Str., nr....., at....., acestea au fost declarate inactive de la data de 26.02.2008 prin O.P.A.N.A.F. nr.134/2008, respectiv de la data de 27.01.2010 prin O.P.A.N.A.F. Nr.20/2010.[...]

După cum s-a prezentat și în Raportul de inspecție fiscală încheiat de organele de inspecție fiscală la data de 31.03.2011, pentru operațiunile efectuate de societățile nominalizate mai sus, pe perioada inactivității, le sunt aplicabile prevederile O.P.A.N.A.F. nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, respectiv art.3 alin.(1) [...]."

La art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este stipulat "(1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare**",

iar la art.21 alin.(4) lit.r) din același act normativ, este stipulat faptul că **nu sunt deductibile pentru determinarea profitului impozabil "cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală"**.

Având în vedere cele anterior precizate, precum și prevederile legale incidente în speță, respectiv faptul că după reactivarea unui contribuabil declarat inactiv, restricțiile prevăzute în art. 3 încetează începând cu data publicării ordinului de reactivare în Monitorul Oficial al României, Partea I, în speță anul 2011, deci după data supusă verificării (ianuarie 2009 - iunie 2010), nu se pot reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerile petentei din cuprinsul contestației, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de lei.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, contestația urmează a se **respinge ca neîntemeiată** și pentru accesoriile aferente în sumă de lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de lei, precum și la accesoriile aferente în sumă de lei, pe lângă prevederile actelor normative privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, și prevederile art.11 alin.(1²) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță se rețin și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd faptul că,

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie

prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);[...].”

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că, achizițiile efectuate de societate în baza facturilor emise de cele două societăți după declararea acestora ca inactive nu mai produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.

Mai mult, potrivit prevederilor legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor aprovizionate de la o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, însă pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu facturi fiscale care să cuprindă informațiile prevăzute de lege emise pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În speță, sunt incidente și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

În acest sens, prin Decizia nr.V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, referitoare la posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, s-a dispus faptul că *"nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii."*

Din aceste prevederi legale se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate se reține că facturile emise de furnizorii S.C. S.R.L. din București, S.C. S.R.L. din București, respectiv S.C. S.R.L. din loc., jud. Ilfov, în calitate de contribuabili inactivi, nu constituie documente legale cu care societatea poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fapt pentru care ***contestația petentei urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la control în sumă de lei.***

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul,

contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru majorările de întârziere aferente, în sumă de lei.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de..... lei și la accesoriile aferente în sumă de ...lei

În fapt, în perioada supusă verificării, S.C. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă (cont 625 "Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri" și cont 635 "Cheltuieli cu alte impozite și taxe"), contravaloarea unor bilete de avion și taxele de aeroport achitate pentru persoanele fizice, și, în baza următoarelor facturi emise scutite de taxa pe valoarea adăugată:

- factura nr.....14.04.2009 emisă S.C..... S.R.L. în valoare de lei, reprezentând "contravaloare bilet avion destinația Spania Madrid, Malaga, Madrid, taxa tranzacție bilet avion și taxe bilet avion";

- factura nr...../14.05.2009 emisă de S.C. S.R.L., în valoare de lei, reprezentând "bilet extern Otopeni - Istanbul, taxe bilet avion";

- factura nr...../05.07.2010 emisă de S.C. S.R.L., în valoare de lei, reprezentând "bilet extern";

- factura nr.../19.07.2010 emisă de S.C. ... S.R.L. în valoare de lei, reprezentând "bilet extern".

La control, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli în valoare totală de lei, au fost considerate de S.C. S.R.L. cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2009 și trimestrului III 2010, fără însă a prezenta documente (ordine de deplasare) prin care să justifice că, urmare deplasărilor efectuate, ar fi fost operațiuni economice care să aibă legătură cu activitatea economică a societății. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina unității impozit pe profit în sumă de ... lei (... lei x 16%) și accesorii aferente în sumă de ... lei.

În contestația formulată, S.C..... S.R.L. susține faptul că deplasările efectuate au legătură cu activitatea economică desfășurată de societate și au fost efectuate în scopul găsirii unor furnizori externi direcți pentru achiziționarea mărfurilor la preț de producător, fără alți intermediari, acest fapt ducând la majorarea profitului societății.

În drept, la art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Potrivit art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este prevăzut:

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...]."

Referitor la prevederile legale anterior citate, la pct.44 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt precizate următoarele:

"44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

În acest sens și la art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, este prevăzut că "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Potrivit prevederilor legale anterior citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate implică existența documentelor justificative întocmite potrivit legii, prin care se face dovada că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Referitor la faptul că petenta nu a prezentat la control ordine de deplasare prin care să justifice că deplasările în străinătate au legătură cu activitatea economică a societății, în speță sunt incidente prevederile Anexei 2 "Normele specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile" din Ordinul ministrului și economiei nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, potrivit cărora:

"ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;*
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;*
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.[...]*

3. Circulă:

- la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;*
- la persoana care efectuează deplasarea;*
- la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;*
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.[...]"*

Prin urmare, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ (în speță ordin de deplasare), prin care, potrivit legii, să se facă dovada intrării în gestiune și a efectuării operațiunilor economice.

În speță se reține că, la întrebarea nr.1 din nota explicativă dată organelor de control (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală), respectiv "*Precizați dacă puteți pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală alte documente justificative privind cheltuielile cu deplasările și cheltuielile cu alte taxe înregistrate de unitate?*", administratorul S.C. S.R.L., dl., a răspuns cu "*nu știu.*"

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia deplasările au fost efectuate pentru administratorul societății și pentru angajații acesteia, documentul legal de justificare fiind "factura de plată a biletelor de avion care sunt nominale", se reține că, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, doar în materie de taxa pe valoarea adăugată factura fiscală este document de justificare, or, în cauză, operațiunile derulate sunt scutite de TVA, organele de inspecție fiscală stabilind suplimentar în sarcina petentei doar impozit pe profit și accesorii aferente.

În soluționarea cauzei se rețin și cele precizate de organele de control în cuprinsul referatului privind propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr...../14.03.2011, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../14.03.2011, respectiv faptul că "*facturile au fost emise pe numele societății S.R.L., beneficiarii fiind persoane fizice, administratori sau angajați ai societății, dar din verificarea documentelor de intrare și ieșire a mărfurilor precum și din contractele prezentate de petenta nu reiese că ar fi derulat afaceri cu parteneri străini din Spania sau Istanbul, destinațiile înscrise în facturi, acestea fiind însă însoțite de documentele justificative prevăzute de legislație - ordine de deplasare. (...)*

De menționat totodată că, în perioada verificată societatea a achiziționat mărfuri doar de la furnizori interni și a efectuat o singură livrare intracomunitară către Italia.

Subliniem, încă o dată, că toate informațiile și documentele prezentate de contribuabil, în timpul desfășurării inspecției fiscale au fost luate în considerare în măsura în care acestea au putut justifica starea de fapt constatată.

În condițiile în care agentul economic nu prezintă documentele prevăzute de lege pentru justificarea deplasării (ordinul de deplasare), sau materializarea acestor deplasări în găsirea de noi parteneri și dezvoltarea afacerii, înregistrarea acestor cheltuieli ca și cheltuieli deductibile care participă la realizarea de venituri este nelegală."

În consecință, întrucât petenta nu prezintă în susținerea argumentelor sale din contestație, documente prin care să justifice că operațiunea înscrisă în factura supusă analizei a fost într-adevăr destinată unui interes comercial, se reține că, în mod legal, organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu deplasările în străinătate în sumă totală de.... lei, a persoanelor fizice și

Având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale incidente în speță, precum și faptul că S.C. S.R.L. nu justifică cu documente că a efectuat cheltuielile cu deplasările în străinătate în vederea realizării de venituri impozabile, se reține că în mod legal organele de lei, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în

sarcina petentei a fost stabilit ca datorat impozitul pe profit în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesoriile aferente în sumă de lei

În fapt, în luna martie 2009, S.C. S.R.L. a emis factura nr...../30.03.2009 în valoare de lei (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) către FPF Import Export din Italia, reprezentând livrări de fructe și legume înregistrate și declarate ca fiind livrări intracomunitare de bunuri (înscrise la rândul 1 "Livrări intracomunitare de bunuri scutite conform art.143 alin.(2) lit.a) și d) din Codul fiscal" din decontul de TVA întocmit pentru luna martie 2009 și declarate prin Declarația 390 "Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri" întocmită pentru trimestrul I 2009).

Întrucât, în timpul controlului, pentru factura emisă în luna martie 2009, S.C. S.R.L. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în materie aceasta fiind o condiție imperativă pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată, organele de control au stabilit în sarcina unității obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei (... lei x 19%), la care au calculat accesoriile aferente în sumă de ... lei.

În drept, potrivit art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "(9) *Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.*"

Potrivit art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din actul normativ anterior menționat, "(2) *Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152²;[...].

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."

Astfel, la art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "(1) *Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu*

modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) *factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.[...]."

Prin urmare, se reține că pentru livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, pentru ca operațiunea să fie scutită de taxa pe valoarea adăugată, contribuabilul are obligația de a prezenta factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și, după caz, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

În contestația formulată, S.C..... S.R.L., în ceea ce privește documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, susține faptul că acesta nu a fost returnat de transportator, "prin urmare, nu este culpa noastră", recunoscând că nu deține documentul prevăzut la art.10 lit.b) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006, anterior menționat.

Având în vedere cele anterior menționate, prevederile legale în vigoare, precum și faptul că atât la control cât și în susținerea contestației, petenta nu a prezentat documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, cerință obligatorie, scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu poate fi acordată. În consecință se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de **lei**, motiv pentru care urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

Întrucât stabilirea majorărilor și penalităților de întârziere în sarcina societății reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și având în vedere că în sarcina petentei a fost stabilită ca datorată taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile în sumă de..... lei.

4. Referitor la capătul de cerere privind suspendarea executării actului administrativ fiscal atacat

Referitor la capătul de cerere privind suspendarea actului administrativ fiscal atacat, se reține că, potrivit art.215 "Suspendarea executării actului administrativ fiscal" din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, "(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauțiune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauțiune de până la lei."

În consecință nu este de competența D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații, soluționarea cererii dvs. de suspendare a executării actului administrativ fiscal atacat.

Conform celor reținute, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art. 209 alin. (1) lit. a) și art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. S.R.L. din Tg.Mureș**, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând impozit pe profit;
- lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit;
- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,

